

Imposta di bollo

Disciplina generale e applicazione nei contratti pubblici

Maggio 2026

Sommario

PREMESSA	3
DISCIPLINA GENERALE DELL'IMPOSTA	3
Atti soggetti all'imposta di bollo.....	3
Insorgenza del presupposto impositivo	4
Soggetti passivi	5
Misura dell'imposta di bollo.....	5
L'IMPOSTA DI BOLLO SUI CONTRATTI PUBBLICI	6
Procedure avviate entro il 1°luglio 2023: il DPR 642/1972.....	7
<i>Imposta di bollo forfettaria per i contratti stipulati e registrati in modalità telematica.....</i>	<i>9</i>
Procedure avviate dal 1°luglio 2023: le novità del Dlgs 36/2023.....	9
<i>Applicazione dell'imposta.....</i>	<i>11</i>
<i>Soggetti obbligati e versamento dell'imposta</i>	<i>13</i>
<i>Fattispecie particolari: Accordi quadro e Appalto unico per lotti.....</i>	<i>13</i>

PREMESSA

L'imposta di bollo, disciplinata dal DPR n. 642 del 26 ottobre 1972, è un'imposta indiretta che colpisce determinati documenti, atti e registri, cartacei o informatici, compresi quelli prodotti nell'ambito di appalti pubblici e privati.

Per ciò che concerne la partecipazione e l'esecuzione di appalti pubblici, come verrà approfondito, la normativa dell'imposta ha subito un'importante evoluzione con l'entrata in vigore del Nuovo Codice dei Contratti Pubblici (D.Lgs. n. 36/2023).

Con il presente Dossier, l'ANCE intende offrire un quadro normativo e di prassi completo ed aggiornato dell'imposta.

A tal fine, si pone in evidenza che dal 1° gennaio 2027 sarà in vigore il "*Nuovo testo Unico dell'imposta di registro e di altri tributi indiretti*" - D.Lgs. 123/2025, emanato in attuazione della legge delega fiscale di cui al D.Lgs. 139/2024, che pone obiettivi di semplificazione e coordinamento della normativa fin ora stratificata.

Le disposizioni in materia di imposta di bollo ad oggi recate dal DPR n. 642/1972 non vengono nella sostanza modificate dal punto di vista applicativo ma, trattandosi di un testo unico a carattere compilativo, avranno nuovi riferimenti normativi e saranno tutte contenute nel nuovo D.Lgs. 123/2025.

Per la parte relativa alle sanzioni, allo stesso modo, le disposizioni confluiranno nel *Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali*, di cui al D.Lgs. n. 173/2024.

Per finalità di completezza, in allegato al presente Dossier si fornisce un'appendice nella quale si riporta un prospetto riepilogativo dei nuovi riferimenti normativi, efficaci dal 1° gennaio 2027, unitamente ad un prospetto contenente i principali documenti normativi e di prassi citati.

Ciò premesso, si procederà, dapprima, una ricognizione degli elementi essenziali dell'imposta, per poi entrare nel dettaglio delle fattispecie di maggiore interesse per le imprese operanti nel settore edile.

Seguirà, quindi, un focus specifico sull'applicazione dell'imposta di bollo nel contesto degli appalti pubblici e sulle principali questioni di dubbia interpretazione, risolte dalla più recente prassi dell'Agenzia delle Entrate.

DISCIPLINA GENERALE DELL'IMPOSTA

Atti soggetti all'imposta di bollo

Il presupposto impositivo dell'imposta di bollo è la sussistenza di un atto, documento o registro indicato nell'allegata Tariffa (parte I e II) al DPR n. 642/1972 (dal 1° gennaio 2027 cfr. Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025) o la detenzione di strumenti finanziari e conti (conti correnti, depositi, dossier, titoli).

L'imposta di bollo si applica, in dettaglio, a:

- **Atti giuridici:** contratti, atti di compravendita, locazione, finanziamenti, pegni, ecc., se previsti in tariffa.
- **Documenti amministrativi:** domande, petizioni, ricorsi a uffici pubblici, certificati, copie conformi di atti pubblici.

- **Registri aziendali:** libro soci, libro giornale, libro degli inventari, registri delle merci, registri obbligatori delle imprese.

Invece, all'interno della Tabella B allegata al DPR n. 642/1972 sono riportati gli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto (dal 1° gennaio 2027 cfr. Tabella di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025).

Tra questi, in virtù dell'alternatività tra bollo e IVA, sono **esenti in modo assoluto** (ossia anche se registrate), le fatture, ricevute (quali le ricevute fiscali), note, note di credito e debito, conti e, in generale, documenti che recano addebiti o accrediti riguardanti operazioni soggette ad IVA. Le fatture sono esenti da bollo anche se emesse in regime di *reverse charge* o di *split payment* (di cui, rispettivamente, all'art.17, comma 6 e art.17-ter del DPR 633/1972).

Invece, in linea generale, sono soggette all'imposta di bollo le fatture e i documenti di importo complessivo superiore a 77,47 euro, se riguardanti operazioni:

- fuori campo IVA per mancanza del presupposto soggettivo od oggettivo ovvero territoriale;
- escluse da IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 633/1972;
- esenti da IVA;
- non imponibili perché effettuate in relazione ad operazioni assimilate alle esportazioni, servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali, cessioni ad esportatori abituali.

Se la fattura riguarda sia importi assoggettati che non assoggettati ad IVA (es. spese anticipate in nome e per conto di terzi), il bollo si applica solo se questi ultimi sono di importo superiore a 77,47 euro (Risp. AdE 491/2021 e RM 98/E/2001).

Insorgenza del presupposto impositivo

L'imposta di bollo è dovuta, alternativamente:

- **fin dall'origine** con riferimento agli atti, documenti e registri riportati all'interno della Tariffa parte Prima allegata al DPR n. 642/1972¹, sempre che gli stessi siano formati nello Stato.

In sostanza, tali atti, documenti e registri devono essere assoggettati all'imposta di bollo all'atto dell'emissione.

- **in caso d'uso** con riferimento agli atti, documenti e registri indicati nella Tariffa parte Seconda allegata al DPR n. 642/1972².

In tali casi, dunque, l'imposta di bollo è dovuta quando i citati atti, documenti e registri sono presentati all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate per la registrazione.

Con il decreto legislativo n. 139/2024 sono state introdotte rilevanti novità in materia di imposta di bollo con l'obiettivo di **semplificazione** della disciplina dei singoli tributi.

In particolare, l'articolo 4, comma 1, lettera b), del decreto – relativamente alle modalità di pagamento dell'imposta di bollo, introduce un maggiore lasso di tempo per assolvere il versamento per gli atti soggetti a registrazione obbligatoria.

¹ dal 1° gennaio 2027 cfr. Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025.

² dal 1° gennaio 2027 cfr. Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025.

Si prevede, difatti, che per gli **atti da registrare in termine fisso**, il **bollo è assolto, anziché al momento della formazione dell'atto, nel termine previsto per la registrazione**, tramite modello F24. Si introduce, inoltre, la possibilità di procedere al versamento tramite contrassegno telematico anche per i documenti analogici presentati per la registrazione in originale all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Non solo. Diviene possibile, anche in relazione all'imposta di bollo, integrare o rettificare, mediante una successiva dichiarazione, quella originariamente presentata, al fine di *“correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito”*.

Possono essere rettificare anche le dichiarazioni già presentate alla data di entrata in vigore del decreto per le quali, al 1° gennaio 2025, non siano ancora scaduti i termini per l'attività accertativa.

Tale disciplina di favore è efficace dal 1° gennaio 2025 e, in particolare, si applica agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione, nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire dal 1° gennaio 2025.

Soggetti passivi

Sono obbligati in solido al pagamento dell'imposta di bollo, nonché delle eventuali sanzioni amministrative:

- tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti;
- tutti coloro che fanno uso di un atto, documento o registro non soggetto al bollo fin dall'origine senza prima assoggettarlo ad imposta di bollo.

Misura dell'imposta di bollo

L'imposta di bollo è dovuta:

- in misura fissa: in tal caso l'imposta è corrisposta in un'unica soluzione indipendentemente dal valore indicato all'interno degli atti/documenti/registri soggetti ad imposta di bollo;

oppure

- in misura proporzionale: in questo caso l'imposta di bollo si applica prendendo a riferimento una percentuale costante che andrà applicata all'importo indicato all'interno degli atti/documenti/registri soggetti ad imposta di bollo.

Al di là della disciplina riguardante i contratti e documenti prodotti nell'ambito di appalti pubblici, dei quali si tratterà nel prossimo capitolo, si riporta di seguito uno schema riepilogativo della misura del bollo applicabile agli atti più ricorrenti nell'attività d'impresa.

ATTI E DOCUMENTI PIÙ RICORRENTI NELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA

Atti soggetti a bollo sin dall'origine nella misura di € 16 per ogni foglio*

(Tariffa, Allegato A, Parte I, D.P.R. 642/1972) - (dal 1° gennaio 2027 cfr. Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025)

- atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali e certificati, estratti di qualunque atto o documento e copie dichiarate conformi all'originale rilasciati dagli stessi;
- scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici di ogni specie, descrizioni, constatazioni e inventari destinati a far prova fra le parti che li hanno sottoscritti;
- altre scritture private, redatte in forma di corrispondenza, per le quali la legge prevede la forma scritta a pena di nullità;
- atti di notorietà;
- libri e registri sociali cartacei e in forma digitale.

L'IMPOSTA DI BOLLO SUI CONTRATTI PUBBLICI

La disciplina dell'imposta di bollo nell'ambito dei contratti pubblici ha subito una modifica radicale con l'entrata in vigore del Nuovo Codice dei Contratti Pubblici (D.Lgs. n. 36/2023).

In generale, obiettivi della riforma – che ha condotto alla sostituzione del precedente codice (D.lgs. 50/2016) – erano la semplificazione, digitalizzazione e velocizzazione delle procedure.

Proprio nell'ottica di semplificazione, con il Nuovo Codice è stata introdotta una revisione profonda della disciplina dell'imposta di bollo nei contratti pubblici che ha segnato il passaggio da un sistema di tassazione frazionato e fisso a uno unitario e forfettizzato.

Come sarà meglio dettagliato nel prosieguo:

- Ante riforma del 2023: la disciplina dell'imposta di bollo nei contratti pubblici, basata sull'impianto tradizionale di cui al DPR n. 642/1972, prevedeva l'applicazione dell'imposta sui singoli atti della procedura. Questo comportava che l'imposta fosse dovuta più volte nel corso della stessa procedura, con un'applicazione frazionata e distribuita nel tempo.

Quanto al criterio di calcolo, questo non aveva alcun collegamento con il valore economico dell'appalto. L'importo dipendeva piuttosto da elementi formali, come il numero di pagine o la tipologia dell'atto, secondo la tariffa allegata al decreto.

Si precisa sin da ora come la disciplina ante riforma sia tuttora la disciplina di riferimento per le procedure avviate prima dell'entrata in vigore del Nuovo Codice dei Contratti Pubblici (D.Lgs. n. 36/2023), quindi prima del 1° luglio 2023.

- Post riforma del 2023: la disciplina semplificata recata dal Nuovo Codice prevede

l'applicazione dell'imposta di bollo "*una tantum*", dunque in un unico momento, quello della stipula del contratto.

Cambia anche il criterio di calcolo: non rileva più la forma del documento (pagine, fogli, ecc.), ma il valore economico del contratto. Il legislatore ha introdotto un sistema a scaglioni, in base al quale l'importo del bollo dovuto cresce al crescere del valore dell'appalto.

Dunque, le principali novità recata dal Codice degli appalti sono l'introduzione del regime "*una tantum*" e la correlazione del *quantum* dovuto al valore complessivo dell'appalto: mentre in passato l'imposta di bollo era dovuta singolarmente per tutti gli atti e documenti riguardanti la procedura di selezione e l'esecuzione dell'appalto e a prescindere dall'entità di questo, in un'ottica di semplificazione, il nuovo regime prevede il versamento del tributo in un'unica soluzione al momento della stipula del contratto e la sua quantificazione correlata al valore dello stesso.

Procedure avviate entro il 1°luglio 2023: il DPR 642/1972

Per i contratti d'appalto e gli atti connessi, derivanti da procedure avviate entro il 1° luglio 2023, continua ad applicarsi la disciplina prevista dal DPR 642/1972 con i relativi chiarimenti forniti, nel corso del tempo, dall'Agenzia delle Entrate. Si tratta, quindi, di importi fissi dell'imposta di bollo differenziati a seconda della natura dell'atto e, spesso, del suo volume in termini di fogli o di righe per gli atti meccanografici.

Di seguito si riporta un prospetto riepilogativo della misura dell'imposta sui vari atti e documenti prodotti nell'ambito degli appalti pubblici.

ATTI RELATIVI AD APPALTI DI OPERE PUBBLICHE (PROCEDURE AVVIATE SINO AL 1° LUGLIO 2023)

Atti soggetti a bollo sin dall'origine nella misura di € 16 per ogni foglio*

(Art.2, Tariffa, Allegato A, Parte I, D.P.R. 642/1972) - (dal 1° gennaio 2027 cfr. art. 2 Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025)

- capitolato generale (solo se allegato al contratto. In genere, trattandosi di un atto normativo non viene allegato al contratto e, quindi, non deve essere bollato);
- capitolato speciale;
- elenco dei prezzi unitari;
- cronoprogramma;
- processo verbale di consegna;
- verbale di avvio dell'esecuzione del contratto;
- verbale di sospensione e di ripresa dell'esecuzione del contratto;
- verbale di sospensione e di ripresa lavori;
- determinazione ed approvazione dei nuovi prezzi non contemplati nel contratto;
- verbale di constatazione delle misure;
- certificato di collaudo;
- certificato di regolare esecuzione.

Atti soggetti a bollo sin dall'origine nella misura di € 16 per ogni foglio*

(Art.4, Tariffa, Allegato A, Parte I, D.P.R. 642/1972) - (dal 1° gennaio 2027 cfr. art. 4 Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025)

- certificato di ultimazione delle prestazioni;
- certificato e verbale di ultimazione dei lavori;
- verifica di conformità;
- istanza per l'effettuazione di sopraelevazioni di edifici (per le quali sia obbligatorio il parere tecnico) e la relativa autorizzazione (o diniego);
- denuncia relativa ad opere in cemento armato (c.d. "documentazione strutturale"), munita dell'attestazione di avvenuto deposito al Comune

Atti soggetti a bollo in caso d'uso nella misura di € 16 per ogni esemplare, 100 pagine o frazione**

(Art.32, Tariffa, Allegato A, Parte II, D.P.R. 642/1972) - (dal 1° gennaio 2027 cfr. art. 27 Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025)

- giornale dei lavori;
- libretto delle misure;
- lista settimanale;
- registro di contabilità;
- sommario del registro di contabilità;
- stato di avanzamento;
- certificato per il pagamento di rate;
- conto finale dei lavori e relativa relazione.

Resta ferma l'applicabilità dell'imposta nella misura fissa di 0,52 euro per gli atti riportati nella tabella seguente.

Atti soggetti a bollo in caso d'uso ** nella misura di € 0,52 per ogni foglio * o esemplare ***

(Art.28, Tariffa, Allegato A, Parte II, D.P.R. 642/1972) - (dal 1° gennaio 2027 cfr. art. 23 Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025)

- elaborati grafici progettuali;
- piani di sicurezza, previsti al Titolo IV del D.Lgs.81/2008 e successive modifiche;
- disegni, computi metrici, relazioni tecniche, planimetrie.

* Il foglio si intende composto da quattro facciate (art.5, D.P.R. 642/1972);

**Si ha "caso d'uso" quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'Ufficio per la registrazione (art.2, D.P.R. 642/1972);

***L'importo minimo dell'imposta di bollo è stabilito, in via generale, nella misura di 1 euro (art.3, co.3, D.P.R. 642/1972).

Per completezza, in calce al prospetto allegato, contenente i nuovi riferimenti normativi, è possibile consultare il nuovo riferimento tariffario, unitamente alla tabella recante l'indice degli atti e documenti esenti dall'imposta di bollo, anch'essi efficaci dal 1° gennaio 2027 (Allegato 3 al D.Lgs. 123/2025).

Imposta di bollo forfettaria per i contratti stipulati e registrati in modalità telematica

Sempre in base alla disciplina ordinaria applicabile per le procedure avviate precedentemente al 1° luglio 2023, se i **contratti d'appalto pubblici sono conclusi in modalità digitale e registrati mediante procedure telematiche**³, l'imposta di bollo si applica, nella **misura forfettaria di 45 euro**, a prescindere dalle dimensioni del documento⁴.

Come chiarito nel passato dall'Amministrazione finanziaria nella R.M. 194/E/2008, l'importo forfettario dell'imposta di bollo si riferisce *all'atto principale e a quelli, da esso dipendenti, finalizzati all'espletamento dei necessari adempimenti nei rispettivi pubblici registri (ad esempio, copia per la trascrizione e la registrazione, nota di trascrizione e iscrizione).*

In merito agli **allegati al contratto d'appalto**, nella medesima R.M. 194/E/2008, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, anche in presenza di registrazione telematica, devono essere **autonomamente assoggettati all'imposta i documenti, allegati all'atto principale**, per i quali l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine.

In particolare, la pronuncia si riferiva espressamente ad alcuni allegati, ossia «*agli altri atti o documenti rilasciati o ricevuti da pubblici ufficiali o pubbliche autorità che per loro natura siano soggetti all'imposta fin dall'origine (ad esempio le procure, autorizzazioni, certificati di destinazione urbanistica, ecc...)*».

Pertanto, dai citati chiarimenti ministeriali, **risultavano assoggettati all'imposta di bollo in modo autonomo** (ovvero oltre ai 45 euro forfettari), nella misura di **16 euro per ogni foglio, il capitolato speciale, l'elenco dei prezzi unitari ed il cronoprogramma, se allegati al contratto d'appalto**.

Procedure avviate dal 1° luglio 2023: le novità del Dlgs 36/2023

L'**art. 18, comma 10, del Codice dei Contratti pubblici – Dlgs 36/2023**, rinviando alla **Tabella A dell'Allegato I.4** del medesimo, ha introdotto, per i procedimenti avviati a decorrere dal 1° luglio 2023, una **nuova modalità di calcolo e di applicazione dell'imposta di bollo** dovuta sui contratti pubblici.

In tal modo, il Legislatore ha definito una specifica disciplina dell'imposta per gli appalti pubblici, operante in sostituzione di quella ordinaria stabilita dal DPR 642/1972, che si applica ai contratti pubblici disciplinati dal Codice, ossia:

3 Ai sensi dell'art.3-bis del D.Lgs. 463/1997 (cd. "Adempimento unico telematico). In tale ipotesi, il termine per la richiesta di registrazione è di 30 giorni dalla data dell'atto (art.4 D.P.R. 308/2000). Sul tema, cfr. ANCE "Registrazione telematica dei contratti d'appalto pubblici" - ID n. 14232 del 20 dicembre 2013.

4 Art.1, co.1-bis1, n.4, allegato A della Tariffa, parte prima, al D.P.R. 642/1972.

Per i medesimi contratti si applica l'imposta di registro in misura fissa pari a 200 euro, in base al principio di alternatività IVA/Registro stabilito dall'art.40 del D.P.R. 131/1986 (cd. "Testo unico del Registro"), per i contratti sottoposti ad IVA, come avviene nell'ipotesi degli appalti pubblici aventi ad oggetto prestazioni rese nel settore edile.

- affidamenti di lavori, servizi e forniture sopra la soglia di esenzione (20.000 euro per servizi e forniture, 150.000 euro per lavori);
- accordi quadro, contratti-quadro, rinnovi e opzioni previsti in modo esplicito nel contratto.

L'Agenzia delle Entrate, con risposta alla consulenza giuridica n. 1/2026 e il MIT con risposta n. 2667/2024, ha chiarito che l'imposta di bollo è dovuta "una tantum" – secondo la nuova disciplina – anche sui contratti di appalto che, in base a una disposizione legislativa o amministrativa, sono esclusi dalla disciplina del Codice stesso.

Si tratta, in particolare, dei contratti di appalto relativi a "servizi aggiudicati da una stazione appaltante a un ente che sia una stazione appaltante o un'associazione di stazioni appaltanti in base a un diritto esclusivo di cui esse beneficiano in virtù di disposizioni legislative o regolamentari o di disposizioni amministrative", indicati dall'art. 56 comma 1 lettera a) del Codice.

Sono, invece, esenti gli affidamenti di importo inferiore a 40.000 € (valore comprensivo di opzioni e rinnovi).

Oltre all'esenzione per i contratti sotto la soglia di 40.000 €, sono previste altre agevolazioni per:

- le organizzazioni non lucrative (ONLUS, associazioni sportive dilettantistiche, ecc.): restano in vigore le esenzioni generali dall'imposta di bollo previste dal DPR 642/1972 per alcune categorie di enti, che possono applicarsi anche ai contratti pubblici.
- alcuni atti accessori: ad esempio, le fatture e le note restano soggette alle regole ordinarie di bollo, indipendentemente dal regime speciale del contratto.

Si ricorda che la nuova e "semplificata" disciplina opera solo per le procedure avviate dal 1° luglio 2023, intendendosi per tali (artt.226, co.1 e 229, co.2, del D.Lgs. 36/2023):

- procedure o contratti, per i quali i bandi, o avvisi, sono pubblicati dal 1° luglio 2023,
- nel caso in cui non sia prevista pubblicazione di bandi o avvisi, procedure o contratti per i quali sono inviati gli avvisi a presentare le offerte dal 1° luglio 2023.

Per contro, come evidenziato nel paragrafo precedente, per i procedimenti avviati anteriormente alla suddetta data rimane valida la disciplina generale sull'imposta di bollo di cui al DPR n. 642/1972.

Venendo al dettaglio della "nuova" disciplina, l'art.18, comma 10, del citato D.lgs. n. 36/2023 e l'Allegato I.4 al medesimo Codice prevedono che l'**imposta di bollo** sui contratti pubblici:

- deve essere **assolta una tantum al momento della stipula del contratto;**
- viene **determinata sulla base di scaglioni crescenti in relazione all'importo massimo** previsto nel contratto, con esenzione per gli affidamenti di importo inferiore a 40.000 euro.

Il **bollo "una tantum" copre tutte le fasi:** procedura di selezione ed esecuzione dell'appalto, inclusa la registrazione, eliminando i vecchi bolli su ogni singola marca o atto.

Difatti, l'imposta così versata ha **natura sostitutiva dell'imposta dovuta per tutti gli atti e documenti riguardanti la procedura di selezione e l'esecuzione dell'appalto**, fatta eccezione per le fatture, note e simili (di cui all'art.13, punto 1, della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/1972)⁵.

⁵ dal 1° gennaio 2027 cfr. art. 9 Tariffa di cui all'allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025)

Tale imposta è **sostitutiva anche del cd. bollo “forfettario”**, pari a 45 euro, applicato ai contratti rogati o autenticati da notai, o altri pubblici ufficiali, e registrati con procedure telematiche (art.1, Tariffa, parte I, allegata al DPR 642/1972)⁶.

Quanto all’importo dovuto a titolo di imposta di bollo, il *quantum* viene determinato sulla base di scaglioni crescenti in relazione all’importo massimo previsto nel contratto, comprese eventuali opzioni o rinnovi esplicitamente stabiliti, con esenzione completa per gli affidamenti di importo inferiore a 40.000 euro.

In particolare, il **valore dell’imposta** è pari a:

- **40 euro**, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a 40.000 euro e inferiore a 150.000 euro;
- **120 euro**, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a 150.000 euro e inferiore a 1.000.000 euro;
- **250 euro**, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a 1.000.000 euro e inferiore a 5.000.000 euro;
- **500 euro**, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a 5.000.000 euro e inferiore a 25.000.000 euro;
- **1.000 euro**, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a 25.000.000 euro.

La CM 22/E/2023 precisa che per **“importo massimo previsto nel contratto”** debba intendersi il **corrispettivo** complessivamente previsto nel medesimo, **al netto dell’IVA**, in conformità al principio stabilito dall’art.14, co.4, del Codice dei contratti pubblici – D.Lgs. 36/2023, ai fini dell’individuazione delle soglie di rilevanza.

Applicazione dell’imposta

Con la CM 22/E/2023 l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la nuova imposta trova applicazione solo al momento della stipula del contratto, mentre in sede di partecipazione alle procedure di gara restano ferme le ordinarie modalità di calcolo e versamento dell’imposta di bollo previste dal DPR 642/1972.

Pertanto, in fase di selezione e partecipazione alla gara l’imposta è dovuta secondo le modalità ordinarie e successivamente, al momento dell’aggiudicazione e della stipula del contratto, l’imposta viene assolta dal soggetto aggiudicatario sulla base delle nuove regole e, dall’importo da questi dovuto, andrà scomputato quanto già dallo stesso assolto nella fase precedente alla stipula del contratto.

In fase, poi, di esecuzione del contratto medesimo non è più previsto alcun ulteriore versamento dell’imposta di bollo.

Si possono, così, individuare **due momenti rilevanti** ai fini dell’applicazione dell’imposta di bollo: la **fase di partecipazione** alla gara d’appalto per la quale operano le regole generali dell’imposta previste dal DPR 642/1972⁷ e **quella di aggiudicazione**, con la connessa stipula del contratto, che, invece, è soggetta alla nuova disciplina prevista dal Codice – Dlgs 36/2023.

⁶ dal 1° gennaio 2027 cfr. art. 1 Tariffa di cui all’allegato 3 al D.Lgs. n. 123/2025

⁷ dal 1° gennaio 2027 cfr. D.Lgs. n. 123/2025

- **Partecipazione alla gara d'appalto**

Nella fase di partecipazione ad una gara d'appalto l'imposta di bollo è dovuta, nella misura ordinaria, sulla domanda di partecipazione. In sostanza, ogni volta che un operatore economico presenta una domanda formale a una Pubblica Amministrazione, questa è soggetta a bollo fin dall'origine.

Ciò in forza del principio per cui le novità recate dal Codice dei Contratti Pubblici trovano applicazione solo al momento della stipula del contratto mentre restano soggetti ad imposta di bollo in maniera ordinaria gli atti e i documenti che precedono il momento della stipula.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate, con la Risposta 7/E/2021, ha chiarito che **non devono essere assoggettate ad imposta di bollo:**

- la "**domanda di partecipazione**" ad una **procedura di gara negoziata**, in quanto non rientra tra i documenti previsti dall'art.3 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 642/1972.

Infatti, chiarisce l'Agenzia delle Entrate, «*l'adesione ad una procedura negoziata non necessita di una formale domanda di partecipazione da parte dell'operatore economico invitato, il quale potrebbe limitarsi a presentare la documentazione amministrativa richiesta*»;

- la "**manifestazione di interesse**" che viene formulata dall'impresa dopo l'effettuazione, da parte della Stazione appaltante, di un'indagine di mercato volta ad individuare le imprese da consultare ai fini di un affidamento diretto, o da invitare in seguito ad una procedura negoziata, che pure non rientra tra i documenti disciplinati dalla medesima Tariffa, parte prima;
- le "**offerte economiche**" presentate su **piattaforma elettronica** non seguite dall'accettazione da parte della Pubblica Amministrazione.

Queste ultime precisazioni valgono anche per gli **appalti pubblici stipulati mediante il Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MePA - cfr. R.M. 96/E/2013⁸)**.

Al riguardo, si ricorda che l'utilizzo del MePA è obbligatorio per le Pubbliche Amministrazioni per acquisti di servizi e forniture di importo superiore a 5.000 euro (ma comunque inferiori alla soglia comunitaria), mentre costituisce solo una facoltà per i lavori di manutenzione e opere pubbliche⁹ (che, al momento, risulta comunque scarsamente esercitata dalle Stazioni appaltanti pubbliche).

- **Aggiudicazione della gara**

Come già evidenziato, al momento dell'aggiudicazione della gara e della stipula del contratto, l'imposta viene assolta dal soggetto aggiudicatario sulla base delle nuove regole di cui all'art.18, co.10, del Codice dei contratti pubblici e dall'Allegato I.4 al medesimo Codice.

Dall'importo da questi dovuto, andrà scomputato quanto il soggetto ha già assolto – a titolo di bollo – nella precedente fase di partecipazione.

⁸ In tale pronuncia, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha a suo tempo precisato che «le offerte economiche presentate dagli operatori che non sono seguite dall'accettazione da parte della Pubblica amministrazione non sono rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo. Si tratta, infatti, di mere proposte contrattuali, la cui validità permane fino al termine indicato dalla procedura, che non producono effetti giuridici qualora non seguite dall'accettazione».

⁹ Cfr. art.4, co.3-ter, DL 95/2012, convertito con modifiche nella legge 135/2012.

Soggetti obbligati e versamento dell'imposta

Anche nell'ambito degli appalti pubblici opera il **principio di solidarietà passiva** previsto dall'art.22 del DPR 642/1972¹⁰, cosicché risultano obbligati in solido al versamento del tributo medesimo e delle relative sanzioni tutte le parti che sottoscrivono il contratto, fatta eccezione per le Stazioni appaltanti che siano Amministrazioni dello Stato.

Per quanto riguarda, in dettaglio, le **modalità di versamento**, viene ribadito il contenuto del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n.240013 e della Risoluzione 37/E, entrambi del 28 giugno 2023, in base ai quali l'imposta deve essere versata con il Modello F24 "*Versamenti con elementi identificativi*" (cd. Modello F24 Elide), che deve contenere le seguenti indicazioni:

- codici fiscali delle parti (Stazione appaltante ed appaltatore);
- codice identificativo 40, per la sola Stazione appaltante;
- codice identificativo di gara (CIG) o, in sua mancanza, di altro identificativo univoco del contratto;
- anno di stipula del contratto;
- codici tributo per il versamento dell'imposta, istituiti dalla R.M. 37/E/2023.

Si tratta dei seguenti codici tributo:

- "1573" denominato "*Imposta di bollo sui contratti– articolo 18, comma 10, D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36*";
- "1574" denominato "*Imposta di bollo sui contratti – SANZIONE-articolo 18, comma 10, D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36*";
- "1575" denominato "*Imposta di bollo sui contratti – INTERESSI-articolo 18, comma 10, D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36*".

Non è ammesso il versamento con modalità virtuale.

Fattispecie particolari: Accordi quadro e Appalto unico per lotti

Ricostruita la peculiarità dell'imposta di bollo nell'ambito degli appalti pubblici, risulta utile chiarire l'applicazione del bollo ad alcune della fattispecie più ricorrenti nell'ambito dei contratti stipulati con le PA, dopo che il Dlg 36/2023 (Nuovo Codice dei contratti pubblici) ha definito una specifica disciplina dell'imposta per gli appalti pubblici, applicabile in sostituzione di quella ordinaria stabilita dal DPR 642/1972, per i procedimenti avviati a far data dal 1° luglio 2023 (bandi, o avvisi, pubblicati da tale data o, in assenza di questi, invio degli avvisi a presentare le offerte a partire dalla stessa).

Si tratta di alcune risposte fornite dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti-MIT (tramite il "*Servizio Supporto Giuridico*") riguardanti, in particolare, l'applicazione dell'imposta di bollo agli Accordi quadro e agli Appalti unici per lotti che, benché sinora non confermate ufficialmente dall'Agenzia delle Entrate, si ritengono comunque particolarmente rilevanti.

- **Accordi quadro** (risposte MIT nn. 2875/2024 e 2667/2024)

Nel caso di convenzioni o accordi quadro Consip o di altre centrali di committenza, viene precisato come l'operatore economico sia tenuto a versare l'imposta di bollo al momento della stipula della

¹⁰ Lo stesso principio è riportato nell'art. 159 del d.lgs. 123/2025, efficace dal 1° gennaio 2027

convenzione o accordo quadro, in proporzione al valore massimo del contratto, così come previsto dal citato art.18 del Codice dei Contratti pubblici (Dlgs 36/2023) e del relativo Allegato I.4.

Il versamento così effettuato “copre” anche il tributo che sarebbe dovuto in relazione alla stipula dei successivi contratti che costituiscono attuazione della convenzione.

Il MIT precisa, però, che affinché il versamento “una tantum” sia sufficiente è necessario che nell’accordo quadro sia indicato il corrispettivo massimo, sul quale parametrare l’imposta dovuta.

- **Contratto unico per lotti** (risposta MIT n. 3320/2025)

Il principio del versamento “unico” dell’imposta di bollo non vale, invece, nel caso di stipula di un contratto unico riferito a più lotti aggiudicati dallo stesso operatore economico.

In tal caso, difatti, i singoli contratti relativi ad ogni lotto sono autonomi e interdipendenti. Tanto è vero che ogni lotto può essere soggetto a vicende diverse: “(si pensi ad eventuali sospensioni dei lavori, inadempimenti, riserve e penali specifiche)”.

Dunque, in considerazione dell’interdipendenza dei rapporti, ognuno di essi ha rilevanza autonoma anche ai fini dell’imposta di bollo, che dovrà essere calcolata separatamente per ciascun lotto.